

嘉庫 嘉悦大学学術リポジトリ Kaetsu University Academic Repository

## 一時所得と雑所得の区分に関する考察

著者名(日)	出村 仁志
雑誌名	嘉悦大学研究論集
巻	58
号	1
ページ	49-68
発行年	2015-10-26
URL	<a href="http://id.nii.ac.jp/1269/00000334/">http://id.nii.ac.jp/1269/00000334/</a>

## 研究論文

# 一時所得と雑所得の区分に関する考察

## A Study on the Classification of Occasional Income and Miscellaneous Income

出 村 仁 志  
Hitoshi DEMURA

### <要約>

所得税の所得区分のうち、一時所得は他の所得区分に比較してそれほど注目されてこなかった所得区分ではないかと思われるが、最近、馬券の払戻金の脱税事件に係る訴訟の判決において、従来の課税実務では馬券の払戻金に係る所得が一律に一時所得であるとされていたことに対し、大量で継続的な馬券購入によって得た払戻金に係る所得が雑所得に該当すると判断が示されたことで、一時所得の所得分類、特に雑所得との区分の判断基準等が改めて注目されている。

一時所得と雑所得の区分の判断において主な問題となるのは、所得税法 34 条 1 項に規定されている一時所得の要件のうち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」の要件（継続性要件）の解釈である。この点につき、従来の学説や判決等では一時所得の沿革等を踏まえた「所得源泉性」といった概念を用いて同要件の解釈を行っているものもあるが、そうした文理上直接導き出すことができない概念や用語を用いるのは適当ではなく、制度の沿革や改正の経緯等を踏まえつつも、あくまで現行法の条文の解釈として同要件の解釈を行い、諸事情を総合勘案して一時所得か否かの判断を行うのが妥当ではないかと考える。

### <キーワード>

所得区分、一時所得、雑所得、馬券の払戻金、所得源泉性、継続性要件

## 1 はじめに

所得税は担税力に応じた課税を行うために所得をその性質に応じて 10 種類に区分し、それぞれの所得区分ごとに所得金額の計算を行う仕組みとなっているが、所得区分のうち一時所

得は一時的、偶発的利得であることがその特徴であるとされる<sup>1)</sup>。

一時所得は、従来、他の所得区分に比較してそれほど注目されてこなかった所得区分ではないかと思われるが、最近、馬券の払戻金の脱税事件に係る訴訟の判決において、従来の課税実務では馬券の払戻金に係る所得が一律に一時所得であるとされていたことに對し、大量の馬券購入によって得た払戻金に係る所得が雑所得に該当するとの判断が示されたことで、一時所得の所得分類、特に雑所得との区分の判断基準等が改めて注目されているところである。

その訴訟においては、馬券の払戻金に係る所得の所得区分、具体的には一時所得と雑所得の区分の判断に際して問題となる要件の解釈が争点の一つとなっているが、そうした一時所得の要件や判断基準に関してはこれまで詳細な検討、分析等がなされてきたとは言えず、当該訴訟に係る判決や関連する判決等においても当該要件の解釈等に違いがみられ、学説も分かれている。

したがって、本稿では、当該訴訟に係る判決及び関連判決等を検討することにより、一時所得の要件、特に雑所得との区分において主な問題となる「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」の要件（継続性要件）に該当するか否か等の判断基準について考察することとしたい。

## 2 一時所得の概要等

### 2.1 概要

所得税法 34 条 1 項において、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」と規定されている。

具体的には、一時的、偶発的な所得が一時所得と解されており、実務上は、懸賞の賞金品、競馬の馬券の払戻金、生命保険契約等に基づく一時金、損害保険契約等に基づく満期返戻金等、法人からの贈与により取得する金品などが一時所得として取り扱われている（所得税基本通達 34-1）。

他方で、所得税法 35 条 1 項においては、「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」と規定されている。

したがって、このような法の規定から、利子所得から譲渡所得までに該当しない所得については、一時所得の要件に該当しなければ雑所得となると解することができる。また、この 2 つの所得区分は、他の所得区分に該当しない所得を補充するような所得であり、積極的な内容を有する所得区分ではないという特徴がある。

## 2.2 沿革<sup>2)</sup>

一時所得に該当する一時的、偶発的な所得は、所得税法制定当初は非課税とされていたが、その後、現在においてはすべて課税の対象となっているところであり、その沿革を簡潔にみると次のとおりである。

明治 20 年制定の所得税法においては、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は課税の対象外におかれており、その後、昭和 15 年同法改正でその文言が変更され、「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生シタルニ非サル一時ノ所得」となったが、いずれにしても、所得税法において一時的、偶発的な所得は課税の対象外という取扱いになっていた。

このように、所得税法制定当初に一時的、偶発的な所得が課税の対象外に置かれていたのは、当時は所得概念について、所得源泉説（制限的所得概念）の考え方に立脚していたからとされる。所得源泉説（制限的所得概念）とは、一定の源泉つまり各種の勤労、事業、資産から継続的、反復的に生ずる利得のみに課税し、一時的、偶発的、恩恵的な利得は所得の範囲から除くとする考え方である<sup>3)</sup>。

したがって、当初は現在の一時所得に相当する所得を含む一時的、偶発的な所得は非課税とされていたのであるが、その後、退職手当や譲渡所得が課税されるなど、漸次一時的、偶発的な所得も課税対象とする方向で改正がなされてきたところ、昭和 22 年に同法の全面的な改正がなされ、同年の第二次税制改正においては、非課税時と同様の文言を用いつつ、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」については、一時所得という所得区分を設けて課税するとしたものであり、つまり、従来非課税としていた所得に相当する所得を課税に転換し、結果として、一時的、偶発的な所得もすべて課税されることとなった。

これは、所得概念に関し、所得税法制定当初の所得源泉説（制限的所得概念）の考え方から、個人の純資産を増加させる利得は担税力を増加させるものであり、公平負担の原則からその発生の原因（源泉）を問わずすべて所得とする純資産増加説（包括的所得概念）の考え方に移行したものとされる。

なお、こうした改正の経緯を踏まえ、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』という文言は、昭和 22 年の第二次改正で一時所得という新たな所得類型を設けるに当たって、従来の非課税所得の文言をそのまま用いたという経緯に由来し、一時的な所得という以外に特に積極的な意味を持つものではない<sup>4)</sup>とする見解もある。

## 3 一時所得の要件

前述したような所得税法 34 条 1 項の文言に従えば、一時所得の要件は次の 4 つと考えられる。

- ① 利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得であること。
- ② 営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得であること。

③ 一時の所得であること。

④ 労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものであること。

したがって、所得税法 35 条 1 項に規定する雑所得の要件も考え合せると、利子所得から譲渡所得までの所得のいずれにも該当しない所得については、②～④までの要件のすべてを満たせば一時所得に該当し、それらの要件をひとつでも満たさなければ（つまり、一時所得に該当しなければ）雑所得に該当することとなるので、一時所得と雑所得の区分に際しては②～④の要件が重要となる。

その②～④の要件のうち、②及び③はいずれも継続性の有無に関連するものであると考えられることから、これらを併せて「継続性要件」（継続性がないという要件）と言い、④は「対価性要件」（対価性がないという要件）と言うことができるが、継続性要件については、②及び③の要件を別の二つの要件として解釈するか<sup>5)</sup>、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」として一つの要件とみるか<sup>6)</sup>について学説が分かれている。

この点については、②及び③の要件は密接なつながりはあるものの、厳密には二つの要件を分けて考えるべきと思われる。すなわち、要件③は一時的な所得であること、すなわち所得の発生形態や発生する所得の性質、「一時の所得」であるかどうかという結果面に関する要件であるのに対し、要件②は所得の発生原因（所得源泉）たる行為等<sup>7)</sup>の性質に関する要件であると思われ、二つの要件はそれぞれ異なる面について規定していると考えられるからである。

また、通常は、営利を目的とする継続的行為によって継続的な所得を生じさせることが多いと思われるが、営利を目的とする継続的行為を行っている場合でも継続的に所得が発生せず、一時的な所得となる場合もある。つまり、継続的な所得であればそもそも要件③を満たさないのだからで一時所得とはならないが、一時の所得の場合であっても、それが要件②の営利を目的とする継続的行為によるものであれば雑所得に該当し、それによらない場合には一時所得に該当することから、二つの要件を分けて考える意義があると思われる。

そして、このように考えると、継続性要件の中でも所得の発生形態や結果面に関する要件③よりも、営利を目的とする継続的行為による所得かどうかという要件②の判断の方が重要となると考えられる<sup>8)</sup>。

更に、要件②のうち、「営利を目的とする」の部分については、これを文理により解釈すれば、営利、即ち利益を得ることを目的とした行為であればよいと解され、実際に利益を得たという結果やその確実性、蓋然性までも要求するものではないと考えられる<sup>9)</sup>。そうすると、要件②の判断の中でも特に重要となるのは継続的行為による所得かどうかの部分となると思われる。

なお、一時所得と雑所得との区分の判断基準に関しては、④の要件（対価性要件）も重要であるが、本稿では紙幅の関係もあり、②及び③の要件（継続性要件）のみを取り上げてその判断基準を検討する。

## 4 継続性要件に関する裁判例等

ここでは関連する主な裁判例等を取り上げるが、一時所得の継続性要件に関する論点に絞ってその内容を検討することとしたい。

### 4.1 継続性要件の解釈等に関する裁判例等

#### (1) 大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決<sup>10)</sup>

##### イ 事案の概要

本件は、給与所得のほか、競馬の勝馬投票券の払戻金により収入を得ていた被告人が、平成 19 年から 21 年までの 3 年間に約 14 億 6 千万円の所得があり、これに対する所得税額が約 5 億 7 千万円であったにもかかわらず、所得税確定申告書を提出しなかったとして、単純無申告罪（所得税法 241 条）で起訴されたものである（以下「馬券払戻金脱税事件」という。）。なお、本件は刑事事件であるが、後述のとおり本件に関する課税処分に係る訴訟も別途提起された。

被告人は、日本中央競馬会が提供する A-PAT（パソコン等により馬券を購入することができ、馬券の購入金の支払い及び払戻金の受領等の決済は全て、加入時に開設した A-PAT 専用の銀行口座（PAT 口座）を通じて行われるサービス）を利用し、市販の競馬予想ソフトを用いて馬券の購入及び払戻金の受取等を行っていた。購入に当たり、被告人は、過去 10 年分の競馬データの分析、検証の結果に基づいて、回収率に着目するなどそのソフトに独自の条件を設定し、また、PAT 口座の残高に応じ、収支の安定を図り、かつ効率よく残高を増やすことができるような金額式を作成して馬券の購入金額を決定し、A-PAT を利用した馬券の自動購入を行っていた。被告人は、そのようなソフトの設定後には、全ての競馬場の、ほぼ全てのレースにおいて馬券を購入し続け、土日はパソコンをつけたまま外出することが多く、ときには、2 週間以上パソコンをつけたままにして自動的に馬券を購入したこともあり、平成 16 年に PAT 口座に 100 万円を入金して以来、追加の入金は一切していないが、適宜の改変をしつつ本件ソフトを使用して馬券を購入し続けた結果、長期的には収支はプラスになり、平成 17 年から平成 21 年までの 5 年間にわたり、毎年多額の利益を得ていた。

本件の争点は、(ア) 本件における馬券の払戻金に係る所得は一時所得か雑所得か、(イ) 「その収入を得るために支出した金額」又は「必要経費」として控除すべき金額の範囲、(ウ) 所得税法 241 条所定の「正当な理由」の有無及び可罰的違法性ないし期待可能性の有無であった。判決では、被告人には所得税法 241 条の単純無申告犯が成立するとしたが、これまで課税実務上は馬券の払戻金は全て一時所得として取扱ってきたとおり、本件においても検察官が本件所得は一時所得に該当すると主張したのに対し、これを雑所得に当たると判示し、公訴事実からは減額された総所得金額及び所得税額を認定した。

## ロ 継続性要件に関する判断

判決では、一時所得の判断基準について、「一時所得は、一時的かつ偶発的に生じた所得である点にその特色があるといえる。したがって、所得発生の基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、逆にそのような所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である。そして、そのような意味における所得源泉性を認め得るか否かは、当該所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となるものと解するのが相当である。」〔下線筆者〕とし、一時所得の判断に際して「所得源泉性」（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性）という概念を用いている。

また、具体的な判断に関し、「所得の基礎が所得源泉となり得ない臨時的、不規則的なものの場合、たとえこれが若干連続してもその一時所得としての性質に何ら変わるところはない。しかし、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが強度に連続することによって、その所得が質的に変化して上記の継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することとなる場合があることは否定できない。そして、このような所得源泉性を有するか否かについては、結局、所得発生の蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模（回数、数量、金額等）、態様その他の具体的状況に照らして判断することになる。」とした。

そして、一般的な馬券購入行為に関しては、競馬の勝馬投票は、一般的には、趣味、嗜好、娯楽等の要素が強いものであり、馬券の購入費用は一種の楽しみ賃に該当し、馬券の購入は、所得の処分行為ないし消費としての性質を有すると言え、馬券購入による払戻金の獲得は多分に偶発的であり、また、各馬券購入行為の間に継続性又は回帰性があるとは認められず、繰り返し馬券を購入したとしてもその払戻金に係る所得が質的に変化しているとはいえないことから、原則として、馬券購入行為については、所得源泉としての継続性、恒常性が認められないとし、一般的な馬券購入行為から生じた所得は一時所得に該当すると判示しており、この点では従来の課税実務と変わるところがない。

しかし、本件の馬券購入行為については、「その態様からすれば、競馬を娯楽として楽しむためではなく、むしろ利益を得るための資産運用の一種として行われたものと理解することができ、被告人も、その供述するとおり、そのようなものとして捉えていたものと認められる……。」

「このように、被告人の本件馬券購入行為は、一般的な馬券購入行為と異なり、その回数、金額が極めて多数、多額に達しており、その態様も機械的、網羅的なものであり、かつ、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づく、利益を得ることに特化したものであって、実際にも多額の利益を生じさせている。また、そのような本件馬券購入行為の形態は客観性を有している。そして、本件馬券購入行為は娯楽の域にとどまるものとはいえない。」

以上を総合すると、被告人の本件馬券購入行為は、一連の行為として見れば恒常的に所得

を生じさせ得るものであって、その払戻金については、その所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得したものであることができるから、所得源泉性を有するものと認めるのが相当である。

したがって、被告人の本件馬券購入行為から生じた所得は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』には該当せず、一時所得に当たらないというべき」として、雑所得に区分されると判示した。

以上のように、本件判決では、一時所得の判断基準である継続性要件の解釈に関して「所得源泉性」（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性）という概念を用いており、その「所得源泉性」が認められれば当該所得は一時所得には該当しないとしている。他方で、判決では『営利を目的とする継続的行為』の判断においては、……これは営利性及び所得源泉性を意味するものであるが、ここで求められる営利性は、文字通り財産上の利益を目的とすることであり、また、所得源泉性については、既に述べたとおり所得発生の一貫性という観点から所得の基礎となる行為の規模（回数、数量、金額等）、態様その他の具体的状況を総合して判断すべき」とも判示していることからすると、ここで「所得源泉性」としている概念は、一時所得の継続性要件のうち、要件②の「継続的行為」の部分の解釈に係るものであると解することができる。

## （2）札幌国税不服審判所平成 24 年 6 月 27 日裁決<sup>11)</sup>

本件は、地方公務員である審査請求人が、(1)の馬券払戻金脱税事件と同様に、日本中央競馬会が提供する A-PAT を利用して継続的に多額の馬券を購入していたが、競馬の勝馬投票券的中によって得た払戻金に係る所得について、雑所得として申告したところ、原処分庁が一時所得に該当するとして更正処分等を行ったのに対し、審査請求人が、当該払戻金に係る所得は雑所得であるなどとして、その全部の取消しを求めた事件である。

本件の争点の一つが本件に係る所得の区分が一時所得か雑所得かであるが、裁決では、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」（継続的要件）に係る解釈を次のように示した。

「一時所得の該当要件のうち、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』とは、性質に基づき判断すべきものであって、所得源泉を有する所得以外の所得と解されるところ、所得源泉の有無は、所得の基礎に源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性があるか否かが判断基準になると解するのが相当である。」〔下線筆者〕

そして、本件の馬券購入行為から生じた所得に関しては、「本件競馬所得を得るためには、馬券の購入が不可欠であることからすれば、本件競馬所得に係る所得の基礎とは、馬券を購入する行為であると認めるのが相当である。

そこで、馬券を購入する行為に源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性があるか否かについてみると、……馬券を購入する行為と、競走の結果（馬の着順）に因果関係はないと認め



られ、結局のところ、各競走の結果は、それぞれ出走馬の持つ能力等に偶然が作用して現れるものであり、競走ごとに独立して確定すると認められる。

そうすると、馬券を購入する行為は、払戻金を得られるか否か分からない不確実な行為であるのみならず、競走ごとに独立した行為であると評価できることから、本件競馬所得には、所得の基礎である馬券を購入する行為に、その源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性を認めることはできず、たとえ馬券を継続的に購入したとしても、馬券を購入する行為から得られた所得が所得源泉を有する所得であると認めることはできない。

したがって、馬券を購入する行為から生じた本件競馬所得は、所得源泉を有する所得以外の所得ということになり、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であると認められる。」とした。

このように、本件裁決は、結論においては本件馬券購入行為から生じた所得を一時所得に該当するとしたものの、一時所得の判断基準である「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」(継続的要件)の解釈においては、(1)の馬券払戻金脱税事件地裁判決と同様に、「所得源泉性」(所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性)の概念を用い、それが認められなければ一時所得には当たらないとしている。

### (3) 名古屋高裁金沢支部昭和 43 年 2 月 28 日判決<sup>12)</sup>

上述した(1)の地裁判決及び同様の馬券払戻金の事件に係る(2)の札幌国税不服審判所裁決は、いずれもこの昭和 43 年名古屋高裁金沢支部判決で示された判断基準に依拠していると思われる。

本件は、人造絹糸の先物取引(清算取引)によって得た所得が事業所得に該当するか一時所得に該当するかが争われた事件であるが、判決では一時所得の継続的要件に関する解釈として次のように判示している。

「旧所得税法第 9 条第 1 項第 9 号にいう『前各号以外の所得で営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』は右前各号に規定する如き、所得源泉を有する所得以外の所得の趣旨と解すべきであり、従って所得発生の基盤となる一定の源泉から繰り返し収得されるものは一時所得でなく、又逆に右の如き所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である。しかしながら或行為若しくは状態が所得源泉とみられるかどうかは、結局所得の基礎の源泉性、恒常性によって区別するよりほかはない。従って結局一時所得とは、……その所得が前各号に規定する定型的所得源泉を有する所得や、その他営利を目的とする継続的行為から生じたいわゆる所得源泉ある所得以外の所得を指すものであって、右所得源泉の有無は、所得の基礎に源泉性を認めるに足る継続性、恒常性があるか否かが基準となるものと解するのが相当である。

従って所得の基礎が所得源泉になり得ない臨時的、不規則的なものであれば、所得源泉と認められる程度にまで強度に連続するなら格別、たとえこれが若干連続してもその性質は一

時所得としての性質に変わりはないものであり、前記控訴人主張の通達はこの趣旨に理解すべきであるが、これに反し、一回的な行為としてみた場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが連続して継続的行為となるに及んで所得源泉とみられるに至る場合即ち所得が質的に変化する場合のあることも否定することはできない。」〔下線筆者〕と判示した。

そして、本件清算取引による所得については、「そこで本件清算取引による所得が右にいう源泉性を有するか否かにつき判断するに、右各鑑定人の鑑定の結果によると結局当該取引の回数、数量、金額、取引の種類、その他の状況に照し判断すべきところ、本件においては、前記認定の如き本件取引の回数、数量、及び金額に照せば、ゆうに右は営利目的の継続行為と認められ、従って本件所得いわゆる所得源泉を有する営利を目的とする継続的な行為から生じた所得に該当するものといえることができる。

すると本件清算取引による所得は、かりに一回限りの行為としてみた場合或は一時所得となり得るかも知れないが本件の如く大量且反覆継続しているところからみれば、所得源泉ありと認められるのであって、控訴人の主張する如く一時所得に当たるとみることはできない。」と判示した。

以上のように、本件判決では、一時所得の継続性要件の解釈に関して「所得源泉性」（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性）という概念を示し、これが前述の（1）の判決及び（2）の裁判における判断につながっているものと考えられる。

また、本件判決では、「或行為若しくは状態が所得源泉とみられるかどうかは……」〔傍点筆者〕と判示しているように、「営利を目的とする継続的行為」（所得源泉）についてはそれが必ずしも「行為」である必要はなく、「状態」（つまり、その所得者の置かれた状況（地位・立場）<sup>13)</sup>）であってもよいとしている点も注目される。

#### （4）大阪高裁平成 26 年 5 月 9 日判決<sup>14)</sup>

本件は、（1）で取り上げた馬券払戻金脱税事件に係る控訴審の判決である。判決では、結論としては原判決を是認し、公訴を棄却しているものの、継続性要件に関しては（1）の原判決や上述した（2）及び（3）の判決等とは異なり、「所得源泉性」の概念に疑問を呈し、それを使用しない解釈による判断を示している。

判決では、一時所得の判断基準に関し、「原判決……は、一時的かつ偶発的に生じた所得である点が一時所得の特色であり、所得発生の際となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、一時所得とはそのような所得源泉を有しない臨時的な所得であるとし、所得源泉性を認め得るか否かは、その所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となり、所得発生の際となる蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模（回数、数量、金額等）、態様その他の具体的状況に照らして判断することになると説示して、一時所得の判断基準として『所得源泉性（がないこと）』を挙げている（この用語は、人造絹糸の先物取引（清算取引）による所得の区分に関する名古屋高裁金沢支部昭

和43年2月28日判決で使われたものである。))。

一時所得の沿革を見ると、戦前の所得税法では、一定の所得源泉から生じた利得のみを課税対象とする考え方が支配的で、一時的又は偶発的な所得は課税対象から除外されてきたが、暫時これらを課税対象とする方向に進み、昭和22年の所得税法の第2次改正で、他の所得分類に該当しない所得のうち『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』が課税対象とされ、なお、昭和25年に雑所得も課税対象となり、さらに、昭和27年の改正時に、一時所得を偶発的な所得に限定するとの考え方に基づいて、一時所得に『労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの』との文言が追加されたというものである……。

このような沿革から見ても、一時所得は、利子所得等の所得分類に該当しない補充的な所得分類であり、一時的、偶発的に生じた所得である点に特色があるといえる。もっとも、原判決がいう所得源泉性がどのような概念かは上記判断要素によってもなお不明確である上、一時所得や雑所得をも課税対象とした現行の所得税法の下で、これを一時所得かどうかの判断基準として用いるのには疑問がある。また、原判決は、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、強度に連続することによって所得が質的に変化して(所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の)継続性、恒常性を獲得すれば、所得源泉性を有する場合がある旨説示するのであるが……、結局、所得源泉という概念から継続的所得という要件が導かれるわけではなく、どのような場合に所得が質的に変化して所得源泉性が認められるのかは明らかでなく、それ自体に判断基準としての有用性を見いだせない……。

そうすると、一時所得に当たるかどうかは、所得税法34条1項の文言に従い、同項の冒頭に列挙された利子所得から譲渡所得までの所得類型以外の所得のうち、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』で『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』かどうかを判断すれば足り、前者については、所得源泉性などという概念を媒介とすることなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』かどうかを判断するのが相当である。」と判示しており、また、判決では「原判決は、……『所得源泉性』という概念を媒介としたことを別にすれば、実質的に見て当審と概ね同様の判断といえる。」「原判決には、所得税法の解釈の一部に相当ではない部分がある」〔下線筆者〕とも判示している。

そして、本件の馬券購入行為から生じた所得の区分に関しては、『営利を目的とする継続的行為』については、発生する所得が一時的、偶発的な所得であることを否定するに足りる程度のものが求められ、また、『営利を目的とする継続的行為』の判断は、同要件の内容自体からして、行為の本来の性質だけではなく、行われる回数や頻度等の反復性及び規模に関する事情を当然に考慮に入れるべきであり、ある一回の行為から生じた所得が行為の性質等に照らして一時所得と解される場合であっても、その行為が一定期間に頻繁に繰り返されることなどによって営利目的性及び継続性が認められれば、異なる所得に区分されることを肯定すべきである。」とする。そして、「本件馬券購入行為は、態様や規模が以上のようなもの

であり、それが客観的に明らかであることに鑑みると、その全体を一連の行為としてとらえるべきであり、その払戻金による所得は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』に当たり、一時所得ではなく雑所得であると解するのが相当である。」と判示した。

なお、『営利を目的とする継続的行為』の要件について検討すると、その行為には、発生する所得が一時的、偶発的な所得であることを否定するに足りる程度のものが求められるが、収支が常に黒字であることまで求められることはなく、年度や時期による収支によって所得区分が変わる結果になることもないというべきである。」との判示もしている。

このように、本件判決では、本件に係る所得が雑所得に該当するという結論は原判決と同じ判断であるが、一時所得の継続性要件の解釈に関して、原判決が用いた「所得源泉性（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性）」という概念は不明確で、現行所得税法の下では判断基準として用いるのには疑問があり、また、それ自体に有用性が認められないことから、条文の文言「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」に従って判断すればよいとし、この点で原判決とは異なる解釈を示している。

#### (5) 大阪地裁平成 26 年 10 月 2 日判決<sup>15)</sup>

本件は、(1) 及び (4) で取り上げた馬券払戻金脱税事件の被告人に対して課税当局からなされた更正処分や決定処分等について、それらの課税処分がいずれも違法である等としてその全部の取消しを求めた事件である。判決では (1) 及び (4) の判決と同様に本件の馬券払戻金に係る所得区分を一時所得ではなく雑所得と判断しているが、継続性要件に関しては、(4) の高裁判決と同様に「所得源泉性」の概念を使用しない解釈を示している。

判決では、一時所得か雑所得かの区分に関し、次のように判示した。

「本件競馬所得が一時所得であるか、雑所得であるかを区分するには、本件競馬所得が『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』に該当するか、あるいは、『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価』としての性質を有するか否かが問題となるが、関係法令をみても、これらの要件に関する更なる定義や判断の際に考慮すべき要素等については規定されていない。

もっとも、一時所得に対する課税の沿革をみれば、戦前の所得税法では、一定の所得源泉から生じた利得のみを課税対象とする考え方が支配的で、一時的又は偶発的な所得は課税対象とされていなかったが、昭和 22 年の所得税法改正において、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』が課税対象とされ、昭和 25 年に雑所得が課税対象となり、さらに、昭和 27 年の改正時に、一時所得を偶発的な所得に限定するとの考え方に基づいて、『労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの』との文言が追加されたという補的な所得区分としての特色が認められるし、また、所得税法 22 条 2 項 2 号は一時所得についてはその 2 分の 1 に相当する金額のみを課税標準とする旨を規定しているところ、その趣旨は、一時所得の発生が一時的、偶発的であり、担税力が低いことを考慮したものと解されるから、一時所得か否かを区分する上記各要件の解釈、適用は、上記各要件の文理解釈に加えて、一

時的、偶発的に生じた所得のみを一時所得として課税の対象とするに至った上記沿革等を踏まえて、行われるべきものと解される。」〔下線筆者〕

そして、一般的な馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当することはないとした上で、本件の馬券購入行為から生じた所得の区分に関しては、原告は統計的分析等を基にコンピュータソフトを自ら設定して購入すべき馬券を自動的に抽出して購入できるようにし、その際、偶発的要素による影響をできるだけ排除するためできるだけ多数のレースにおいて多種類の馬券を網羅的に購入し、これを長期的に繰り返すことを重視していたもので、長期的な差引きをもって利益をとらえており、その結果、暦年単位でみれば5年間にわたって毎年利益が出る状況であった等の事実を踏まえ、「原告の馬券購入行為は、後の中馬券として払戻金の対象となる馬券のみならず、結果として外れ馬券となる馬券の購入行為も含めて、個々のレースの枠を超えた多数のレースにおける継続的な馬券の購入という、一連の継続的行為というべきものであり、これらの一連の行為が、総体として、恒常的に所得を生じさせているものと認められるのであって、この継続的行為によって獲得される払戻金が、偶発的な一時の所得であるということとはできない。」「そうすると、原告の馬券購入行為から生じた所得は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』といえるのであって、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』には該当しないというべきである……。」と判示した。

以上のように、本件判決は、一時所得の継続性要件の解釈、適用に関して（4）の判決と同様に「所得源泉性」の概念を用いず、要件の文理解釈及び一時所得の課税の沿革を踏まえて行ふべきとしている。

#### （6）最高裁平成27年3月10日判決<sup>16)</sup>

本件は、（1）及び（4）で取り上げた馬券払戻金脱税事件の上告審判決である。判決では、次のように判示して、一審及び二審と同様に本件の馬券払戻金に係る所得区分を雑所得と判断した。

「被告人が馬券を自動的に購入するソフトを利用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとした原判断は正当である。」

そして、その判断に当たり、一時所得の継続性要件の解釈、適用に関しては、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して

判断するのが相当である」と判示しており、(4) 及び (5) の判決と同様に「所得源泉性」の概念を使用しない解釈を示している。

## 4.2 その他参考となる裁判例

### (1) 東京高裁昭和 46 年 12 月 17 日判決<sup>17)</sup>

本件は、会社の取引先等から供与を受けた中元、歳暮、祝儀、餞別、香典等に係る所得に係る所得区分（一時所得か雑所得か）が争われた事件である。

判決では、一時所得に係る継続的要件の「継続的行為」の解釈について、「継続的行為とは、量的な概念ではなくて、質的な概念であり、それは必らずしも規則的・不可不的に発生するものであることを要せず、不規則的・不許不的に発生するものであることをもつて足りるものと解すべ〔き〕」と判示している。

そして、本件の中元や歳暮等の供与に関しては、「諸供与は、それがリベートであると、将たまた中元および歳暮並びに昇進祝、新築祝、餞別および香奠であるとを問わず、すべて、これを所得税法にいう雑所得に当るものと解するのが相当である。蓋し、これらの諸供与は、なる程、唯だ個別的・表面的にのみこれをみれば、一過的または一回限りの様相を呈するのであるが、よく全体的・実質的にこれをみれば、その趣旨および内容よりして、被告人の地位や職務を離れては全くあり得ないものであることが理解され、巷間個人間において社交儀礼的になされる細やかな中元、歳暮、祝儀および香典の類いとは自ら異質のものであることが明らかであるばかりでなく、右のような諸供与は、これを各業者と被告人との年間における金品授受の関係として全体的に考察すれば、各目はそれが中元、歳暮、祝儀、餞別または香典であっても、決して唯だ一過性または一回限りのものではなくて、炯眼な業者らが敏感にそれぞれの機会を捉えては、被告人の愛顧や恩寵を得るために、営々と反覆継続してなした供与の一環ないしは一駒にほかならないものといえることができるからである。」[下線筆者]として、本件の所得は雑所得であると判断している。

この判決では、一時所得の継続的要件である「継続的行為」に該当するか否かの判断に関し、個別的・表面的にみれば 1 回限りの利益供与のように思われる場合でも、それを全体的・実質的にみれば、行為者の地位や職務に密接に関連しているものであり、反復継続した供与の一環として捉えられるものについては「継続的行為」と判断できるとしていると考えられ、継続性要件の具体的な判断基準に関する判決として意義があるものと思われる。

### (2) 東京地裁平成 8 年 3 月 29 日判決<sup>18)</sup>

本件は、国会議員 A の公設秘書であった被告人が、A に政治献金をしていた建設会社をはじめとする法人、個人から毎年盆暮の時期を中心に現金の供与（裏献金）を受けていたが、その裏献金に係る所得の所得区分（一時所得か雑所得か）が争点の一つとなった事件である。

判決では、一時所得の継続性要件に該当するか否かの判断に関し、「継続性の要件について、

弁護人は、政治献金・裏献金は、無償供与である以上、何時中断されても文句を言えないから、法律的には一時のものと解すべきであり、被告人の裏献金につき、現に突然中止されたり、一時中断しているものも数多く、少なくともこれらは一時所得である旨主張する……。しかし、年に一回であっても毎年というように現に継続的に供与されているものはもちろん、たとえなんらかの事情により一回限りに終わったものであっても、その献金当時はさらに継続されることが予定されていたものは継続性の要件を充足すると解するのが相当である。」と判示した。

また、本件の裏献金については、政治家 A への政治献金は、「政治家の地位及びその職務である政治活動を前提とし、一般的、抽象的であれ政治活動に対する付託を伴って継続的に供与される性質のもので、その趣旨からして政治家という地位及び職務に関連した必然的な所得というべきものであり、その供与がなされることによって付託に係る政治活動を行う動機が形成される関係にあることも併せ考えると、継続性及び対価性の要件を充たし、雑所得として所得税の課税対象になると解される。」とした上で、公設秘書であった被告人への裏献金も同様に、「政界の実力者である A 議員の公設秘書という被告人の地位及びその職務を前提として、A 議員への取次ぎ又は被告人自身による関係者への口利きなどを期待し、継続的になされるものであって、被告人の地位及び職務に関連した必然的な所得というべきであるから、被告人の裏献金収入は、雑所得として所得税の課税対象になるといふべきである。」、「被告人への現金の供与は、……その趣旨からして継続的に供与される性質を有するものであることが認められる」〔下線筆者〕と判示している。

この判決では、一時所得の継続性要件に該当するか否かの判断に際し、利益供与の回数といった点のみならず、それが行為者の地位や職務に関連してなされているか否かといった供与の趣旨や性質にも着目して継続性を判断すべきとしているものと考えられ、(1) で取り上げた判決と同様に、継続性要件の具体的な判断基準に関する判決として意義があるものと思われる。

### 4.3 小括

以上、一時所得の継続性要件に関する主な裁判例等を見てきたが、これらのうち、4.1 で取り上げた判決及び裁決は一時所得の継続性要件の解釈、適用に関して重要な見解を示しており、4.2 で取り上げた判決は継続性要件に係る具体的な判断に際し、考慮すべき重要な判断要素を提示していると言することができる。

特に、4.1 (1) ～ (6) の判決等をみると、(2) の裁決を除き、大量で継続的な馬券購入に係る払戻金が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当し、雑所得に区分されるとの結論は共通するものの、継続性要件の解釈に関し、「所得源泉性」（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性）の概念を使用するか否かで同要件の解釈が大きく分かれている。

(1) ～ (3) の判決等は継続性要件の解釈に関して「所得源泉性」の概念を用いるが、こうした解釈は、一時所得の沿革のところでもみたように、所得税法が当初は所得源泉説（制限的所得概念）の考え方に立脚し、一定の源泉から継続的、反復的に生ずる利得のみに課税し、一時的、偶発的、恩恵的な利得は所得の範囲から除くとしていた経緯を踏まえ、一時所得の区分の基準として「所得源泉性」の概念を用いていると考えられるところであり、このような解釈を支持する学説もある<sup>19)</sup>。

これに対し、(4) の高裁判決では、「所得源泉性」という概念は不明確で現行所得税法の下では判断基準として用いるのには疑問があり、それ自体に有用性が認められないことから、そうした概念は使用せず、条文の「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」の文言に従って判断すればよいとしている。また、(5) 及び (6) の判決においてはいずれも「所得源泉性」の概念には触れず、(5) の地裁判決は継続性要件の解釈は要件の文理解釈及び一時所得の課税の沿革を踏まえて行うべきとし、(6) の最高裁判決は所得税法の「文理に照らし」判断するのが相当としている。

学説においても、従来の判決等が示していた「所得源泉性」の概念を用いる解釈に疑問を呈する見解があり、その理由として次のような点を挙げている。

まず、「所得源泉性」（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性）という概念の不明確性について、「所得源泉性」等の概念がそもそも解釈の場面で用いることができるほど明確な概念であるのか疑問があり、また、所得源泉説といっても見解が分かれており（反復説や継続的源泉説）、それらの見解の間で「源泉」という用語にいかなる意味を込めるかが異なってくるのではないかとされる<sup>20)</sup>。

また、所得源泉を有する所得というのが反復継続的な所得を意味するとすれば、所得源泉（性）の有無について「所得の基礎に源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性があるか否か」が基準になる、としているのはトートロジーではないかとする指摘もある<sup>21)</sup>。

更に、所得源泉説（制限的所得概念）に立脚していた所得税法制定当初とは異なり、純資産増加説（包括的所得概念）の考え方に立ち、一時所得や雑所得をも課税対象としている現行の所得税法の下では、所得源泉性の有無を基準とする考え方は違和感を与え、説得力がなく、所得源泉の有無は所得分類の一基準かもしれないが、決定的なものとは思われないとも指摘される<sup>22)</sup>。

## 5 継続性要件に関する判断基準のあり方

これまでの検討を踏まえ、一時所得の継続性要件である「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」に該当するか否かに関する判断基準について考察することとしたい。なお、前述の通り、継続性要件の中でも特に重要となるのは継続的行為による所得かどうかの部分の判断であろうと思われる。

まず、法令の解釈においてはその制度の沿革や改正経緯を考慮する必要があることから、



一時所得の継続性要件に関し、所得税法制定当初は所得源泉説の考え方に立脚し、一時的な所得を区分して非課税としていたという経緯を踏まえた解釈を行うこと自体は妥当であると考えられる。しかし、「所得源泉性」や「所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性」といった、現行法上は文理上直接導き出すことができない概念や用語を持ち出すことは、条文の解釈を分かりにくくし、かえって有益ではないのではないだろうか。また、そのような概念や用語を用いた解釈は、厳格な文理解釈を一義とすべき租税法解釈<sup>23)</sup>においては適当ではないと言えるのではないかとも思われる。このように考えると、制度の沿革や改正の経緯等を踏まえつつも、そのような概念や用語を持ち出さずに、あくまで現行法の条文の解釈として要件の解釈をするのが妥当ではないかと思われる。

したがって、4.1 (4) ～ (6) の各判決が継続性要件の解釈に際して「所得源泉性」の概念を使用せず、同要件の解釈、適用は要件の文理解釈（及び一時所得の課税の沿革）に従って行うべきとしている点は妥当であると考ええる。なお、同 (6) の最高裁判決が出されたことにより、今後の判決ではそうした解釈が定着するのではないかとも思われる。

そうすると、結局、同 (4) の高裁判決が判示するように、所得税法 34 条 1 項の文言に従い「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」かどうかを判断すれば足り、「所得源泉性」などという概念を媒介とすることなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」かどうかを判断するのが相当であり、その「営利を目的とする継続的行為」については、発生する所得が一時的、偶発的な所得であることを否定するに足りる程度のものが求められると思われる。

そして、その具体的な判断に際しては、同 (6) の最高裁判決も判示するように個別の事例に即して諸般の事情や具体的な状況を総合的に考慮すべきと考えるが、その際の具体的な判断要素としては、4.1 及び 4.2 で取り上げた裁判例等でも示されたように、行為の規模（回数、数量、金額、期間の多寡等）、行為の態様（機械的・網羅的なものか否か、反復継続性の有無、行為に費やした労力の程度等）、利益発生の蓋然性等を検討する必要があるほか、そうした規模や態様を有する行為であることが客観的に明らかであるか否かの検討も必要であろう。また、判断に際し、所得者の地位や職務等にも着目して継続性の有無を検討する必要があり、更に、ある一回の行為から生じた所得が行為の性質等に照らして一時所得と解される場合であっても、その行為が一定期間に頻繁に繰り返されるような場合には、その全体を一連の行為としてとらえて判断する必要もあると考える。

なお、このように考えると、一時所得の継続性要件の判断については、個別の事例に応じて種々の事情を総合的に考慮することや、その際の判断要素に関して、事業所得の「事業」の判断に類似する点があるとも思われる。

事業所得とは「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」をいうとされる（最判昭和 56 年 4 月 24 日税資 117 号 316 頁）が、その「事業」に該当するか否

かの区別の基準は必ずしも明確ではなく、「ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかはない。」<sup>24)</sup>とされる。また、裁判例においても、一定の経済的行為が対価を得て継続的に行う「事業」に該当するか否かは、「当該経済的行為の営利性、有償性の有無、継続性、反覆性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費した精神的、肉体的労力の程度、人的、物的設備の有無、当該経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況及び当該経済的行為をなすことにより相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性が存するか否か等の諸要素を総合的に検討して社会通念に照らしてこれを判断すべきもの」とされている（名古屋地判昭和 60 年 4 月 26 日税資 145 号 230 頁）。

以上のように、一時所得と雑所得の区分に係る「営利を目的とする継続的行為」と事業所得に係る「事業」の判断要素には類似する点もあると思われ、そうすると、その二つは経済的活動の規模等に関する程度の差に過ぎないと言える面があるようにも思われる。この点については、一時所得の要件に係る「営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、経済活動の規模が事業所得に至らない雑所得を想定しているものと考えられる」とする見解<sup>25)</sup>や、継続性の認定に関し、事業所得における「事業」に求められるのは「厳格な継続性」であるのに対し、一時所得と雑所得の区分における「継続的行為から生じた所得以外の所得」に係る継続性に求められるのは利得の一時性を否定する程度の「緩やかな継続性」であろうとする見解<sup>26)</sup>もある。

また、馬券の払戻金については、今般の馬券払戻金脱税事件のケースも含め、行為の規模や態様等によっては雑所得のみならず事業所得にも該当し得るとの指摘もある<sup>27)</sup> ことにも注目すべきと考える。

## 6 おわりに

以上、一時所得の要件、特に雑所得との区分において主な問題となる「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」の要件（継続性要件）に該当するか否か等の判断基準について考察してきた。刑事事件である馬券払戻金脱税事件については最高裁の判決が出され、国税庁も大量で継続的な馬券購入行為による払戻金については同判決の判決文に沿って一時所得の例示から除外する形で通達を改正したが<sup>28)</sup>、結局、所得区分については個々の事案ごとに諸事情を総合勘案して具体的に判断していかざるを得ないと考えられることから、今後ともその判断基準等について注目、検討していくこととしたい。

## 注

1) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』268 頁（弘文堂、2015）

- 2) 以下の記述については、注解所得税法研究会編『注解所得税法〔5訂版〕』208～213頁、562頁、647～648頁、825～827頁（大蔵財務協会、2011）、武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』2632頁（第一法規、加除式）、金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』16～40頁（有斐閣、1995）（初出、法学協会雑誌 83 巻 9・10 号）、佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏他編『租税法と市場』222～229頁（有斐閣、2014）、寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税務大学校論叢 61 号 510 頁（2009）を参照した。
- 3) 所得概念に関する学説の系譜等について、参照、金子・前掲注 2)1 頁以下。
- 4) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』300頁（弘文堂、2014）。
- 5) 末崎衛「競馬の払戻金による所得の所得区分」税法学 570 号 174 頁（2013）、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第3版〕』237頁（財経詳報社、2014）。
- 6) 田部井敏雄「競馬による所得をめぐる税務上の問題点」税理 56 巻 5 号 113 頁（2013）、長島弘「競馬の払戻金に係る所得の課税の問題点」税務事例 45 巻 5 号 45 頁（2013）、佐藤・前掲注 2)222 頁、寺内・前掲注 2)525 頁。
- 7) 後述するように、「行為」のみならず「状態」も含まれると解される。
- 8) 酒井・前掲注 5)236～237 頁参照。
- 9) 酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（上）」税務事例 45 巻 6 号 6 頁（2013）参照。
- 10) LEX/DB 文献番号 25445678。判決評釈として、長島弘「競馬の払戻金に係る脱税事件平成 25 年 5 月 23 日判決の意義」税務事例 45 巻 7 号 29 頁（2013）、寺澤典洋「競馬の当たり馬券利益と課税されるべき所得に関する一考察」税務事例 45 巻 12 号 18 頁（2013）、佐藤英明「競馬の払戻金を雑所得とし外れ馬券の購入費用を必要経費に算入した事例」ジュリスト 1459 号 8 頁（2013）、末崎・前掲注 5)167 頁、高橋祐介「馬券の払戻金と所得税制」法学教室 398 号 38 頁（2013）、渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」速報税理 32 巻 19 号 30 頁（2013）、池本征男「馬券の払戻金は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金も必要経費に算入できるとされた事例」国税速報 6278 号 15 頁（2013）、林仲宣・高木良昌「外れ馬券の必要経費性と馬券払戻金の所得区分」税務弘報 61 巻 8 号 122 頁（2013）、江川功「競馬払戻金に係る脱税事件の単純無申告罪（平成 25 年 5 月 23 日大阪地裁判決）について」税務事例 46 巻 4 号 41 頁（2014）、西田圭吾「外れ馬券の必要経費性」税務事例 46 巻 3 号 24 頁（2014）、依田孝子「馬券払戻金に係る所得の区分と外れ馬券の必要経費性」税研 178 号（最新租税基本判例 70）109 頁（2014）等参照。
- 11) 裁決事例集 87 集 140 頁。裁決評釈として、酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（上）」税務事例 45 巻 6 号 1 頁、同「（中）」同巻 7 号 10 頁、同「（下-1）」同巻 8 号 11 頁、同「（下-2）」同巻 9 号 25 頁（2013）、高野幸大「勝馬投票券の払戻金に係る所得が雑所得ではなく一時所得だとされた例」ジュリスト 1454 号 8 頁（2013）。なお、この事件についてはその後裁判となり、平成 27 年 5 月 14 日に出された東京地裁判決では納税者が敗訴したと伝えられるが、その判決内容については未確認である。
- 12) 税務訴訟資料 52 号 337 頁。判決評釈として、須貝脩一「先物取引による所得の性質」シュトイエル 78 号 6 頁（1968）、広瀬時江「商品取引所の先物取引と事業所得について」税経通信 23 巻 9 号 195 頁（1968）。
- 13) 寺内・前掲注 2)529～530 頁参照。
- 14) LEX/DB 文献番号 25503853。判決評釈として、長島弘「競馬の払戻金に係る脱税事件控訴審平成 26 年 5 月 9 日判決の意義」税務事例 46 巻 7 号 42 頁（2014）、渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ

馬券の必要経費性：その2・控訴審判決（特集2）」旬刊速報税理 33 巻 22 号 36 頁。

- 15) LEX/DB 文献番号 25505247。判決評釈として、長島弘「競馬の払戻金に係る所得の所得区分に対する平成 26 年 10 月 2 日判決の意義」税務事例 46 巻 11 号 31 頁（2014）。なお、この事件は控訴されたが、(6) の最高裁判決が出された後に税務当局が減額更正処分を行った結果、平成 27 年 5 月 29 日に大阪高裁で訴えの却下の判決が出されている。
- 16) LEX/DB 文献番号 25447123。判決評釈として、長島弘「競馬の払戻金に係る脱税事件上告審平成 27 年 3 月 10 日判決の意義」税務事例 47 巻 4 号 9 頁（2015）、林仲宣『「外れ馬券」最高裁判決と所得区分」税務弘報 63 巻 5 号 91 頁（2015）、同「馬券訴訟最高裁判決のポイントと解釈—所得税基本通達 34-1 の改正を踏まえて—」税理 58 巻 7 号 181 頁（2015）。
- 17) 税務訴訟資料 64 号 1672 頁。判決評釈として、島村芳見「出入業者及び系列会社から供与された中元、歳暮ならびに祝儀等の収入が雑所得と認定された事例」税務事例 9 巻 10 号 12 頁（1977）。
- 18) 税務訴訟資料 217 号 1258 頁。判決評釈として、権田和雄「政治献金等収入と課税—国会議員及び公設秘書の受領した政治献金等に係る税法上の問題」税大ジャーナル 18 号 1 頁（2012）。
- 19) 酒井・前掲注 11)「(上)」6～7 頁、10 頁、寺内・前掲注 2)526～527 頁等参照。
- 20) 末崎・前掲注 5)178 頁。なお、渡辺・前掲注 10)35 頁、長島・前掲注 14)47 頁も参照。
- 21) 高野・前掲注 11)9 頁、江川・前掲注 10)43 頁。
- 22) 岸田貞夫「雑所得・一時所得の区分とその経費性」税理 57 巻 10 号 89 頁。
- 23) 金子・前掲注 1)114 頁。
- 24) 金子・前掲注 1)221 頁。
- 25) 水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』233 頁（有斐閣、2011）。なお、金子宏「譲渡所得の意義と範囲—二重利得法の提案を含めて—」同『課税単位及び譲渡所得の研究』226～228 頁（有斐閣、1996）も参照。
- 26) 田部井・前掲注 6)116～117 頁。
- 27) 末崎・前掲注 5)181 頁、高橋・前掲注 10)42 頁（注 5）、寺澤・前掲注 10)21 頁、林・高木・前掲注 10)123 頁、林・前掲注 16)94 頁。
- 28) 国税庁ウェブサイト（[http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h27/saikosai\\_hanketsu/01-02.pdf](http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h27/saikosai_hanketsu/01-02.pdf)（2015/5/29））等参照。

## 参考文献

- [1] 池本征男『所得税法—理論と計算〔8 訂版〕』（税務経理協会、2014）
- [2] 小田満『所得税重要項目精解』（大蔵財務協会、2011）
- [3] 金子宏『租税法〔第 20 版〕』（弘文堂、2015）
- [4] 金子宏『所得課税の基礎理論 上巻』（有斐閣、1995）
- [5] 金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）
- [6] 金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）
- [7] 金子宏他編『租税法と市場』（有斐閣、2014）
- [8] 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013）
- [9] 酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011）
- [10] 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 3 版〕』（財経詳報社、2014）
- [11] 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正 3 版〕』（弘文堂、2014）

- [12] 谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』（弘文堂、2014）
- [13] 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔5訂版〕』（大蔵財務協会、2011）
- [14] 野水鶴雄『要説所得税法』（税務経理協会、2014）
- [15] 一杉直『所得税法の解釈と実務』（大蔵財務協会、2009）
- [16] 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011）

（平成27年5月7日受付、平成27年6月15日再受付）